

# ***LE CONTRÔLE DE GESTION EN ROUMANIE – UN ESSAI D’IDENTIFICATION DES PRATIQUES ET PROPOSITIONS DE RECHERCHE***

Cătălin-Nicolae ALBU

Enseignant en Comptabilité, Académie d’Études Économiques de Bucarest, 6 Piața Romană,  
010374, O.P. 22, Bucarest, Roumanie, + (40) 21 319.19.89, [catalin.albu@cig.ase.ro](mailto:catalin.albu@cig.ase.ro)

Nadia ALBU

Enseignant en Comptabilité, Académie d’Études Économiques de Bucarest, 6 Piața Romană,  
010374, O.P. 22, Bucarest, Roumanie, + (40) 21 319.19.89, [nadia.albu@cig.ase.ro](mailto:nadia.albu@cig.ase.ro)

## ***Résumé***

*Les changements radicaux dans l’environnement interne et externe de l’entreprise ont créé des nouvelles exigences et possibilités pour faire de la recherche en contrôle de gestion dans les économies en transition. Cet article se propose d’identifier quelques directions pour faire de la recherche en contrôle de gestion en Roumanie. Dans ce but, on réalise une revue des études menées dans d’autres économies en transition et on essaie d’identifier des pratiques de contrôle de gestion utilisées en Roumanie en examinant 48 annonces d’offres d’emploi dans ce domaine.*

**Mots clés :** *contrôle de gestion, recherche, Roumanie, offres d’emploi*

## ***Abstract***

*The radical changes in the internal and external environment have set new requirements and created new possibilities for management accounting research in transition economies. In order to identify some directions for conducting future management accounting research in Romania, we perform a literature review of previous studies made in other transition economies and we attempt to briefly scrutinize management accounting practices used in our country by examining 48 job-offers advertisements in this domain.*

**Keywords:** *management accounting, research, Romania, job offers*

Remerciements : Les auteurs remercient vivement Monsieur Marc NIKITIN pour ses précieux commentaires, l’Agence Universitaire de la Francophonie (AUF) pour son soutien financier partiel, et l’évaluateur anonyme du congrès de l’Association Francophone de Comptabilité pour ses commentaires constructifs.

## INTRODUCTION

Pendant les dernières décennies, le contrôle de gestion (CG) est devenu un champ de recherche suscitant un intérêt grandissant dans les économies de marché. La recherche en contrôle de gestion (RCG) se trouve confrontée au cours de cette période à des dilemmes tels que : est-ce que la comptabilité doit être considérée comme une pratique sociale ou une technique ? (Covaeski *et al.*, 1996), doit-on en CG simplement décrire les pratiques ou doit-on développer des théories et tester des hypothèses ? (Ittner et Larcker, 2002), ou quelles sont les disciplines adjacentes sur lesquelles le CG doit s'appuyer ? (Foster et Young, 1997; Ittner et Larcker, 2002). Des grands thèmes de recherche identifiés en CG sont liés à son rôle dans le processus de changement organisationnel, aux interactions entre le CG et la structure de l'entreprise, ou bien le rôle de l'information comptable dans la prise de décisions (Atkinson *et al.*, 1997).

Malgré les questions épistémologiques posées par le thème du changement organisationnel (Burns et Vaivio, 2001), celui-ci est un champ de recherche très riche pour le CG (Atkinson *et al.*, 1997). Le phénomène du changement est commun aux pays en transition, car ces économies sont caractérisées par des turbulences majeures provoquées par les évolutions technologiques rapides, la nécessité de répondre aux menaces de la libéralisation des marchés et de la privatisation, ou l'émergence des nouveaux produits, marchés et concurrents (Vámosi, 2003: 194). Les changements radicaux dans l'environnement interne et externe des entreprises actionnant dans telles économies ont créé des nouvelles exigences et possibilités pour faire de la recherche en CG dans ces économies (Haldma et Lääts, 2002; Rejc, 2005).

Cet article se propose d'identifier quelques directions pour faire de la recherche en CG en Roumanie, en raison des riches opportunités offertes aux chercheurs par les économies en transition et du nombre réduit des études comparables menées auparavant. En conséquence, nous consacrons la première partie de notre article à une revue des études menées antérieurement dans des conditions analogues, c'est-à-dire dans d'autres économies en transition de l'Europe Centrale et Orientale, pour distinguer les objectifs de recherche, les méthodes utilisées et les théories sous-jacentes proposées lors des travaux similaires. Dans cette première partie nous présentons aussi brièvement les principaux paradigmes utilisés pour mener des recherches en CG. Dans une deuxième partie, nous analysons 48 annonces d'offres d'emploi dans le domaine du CG en Roumanie pour évaluer d'une manière succincte l'état de développement des pratiques de cette fonction dans notre pays et nous allons proposer quelques hypothèses sur cet état. Nous consacrons la troisième partie de notre article à la proposition de quelques directions pour mener des recherches en CG en Roumanie sous les principaux paradigmes présentés.

Vu le nombre réduit d'études traitant le sujet des évolutions du CG dans les économies en transition cet article a l'intention d'apporter deux contributions majeures. Premièrement, nous identifions et analysons d'une manière systématique les principaux objectifs de recherche et les principaux paradigmes pour faire de la RCG dans ces économies. Deuxièmement, nous proposons quelques hypothèses sur l'état de développement des pratiques de CG en Roumanie et

nous identifions différentes voies de recherche qui pourront être prises dans notre pays dans ce domaine.

En ce qui concerne la méthodologie de travail, nous réalisons une revue de la littérature des études menées dans des conditions semblables à celles de notre pays et des paradigmes à utiliser dans ces conditions, car la revue de la littérature se propose « de fournir un point de départ pour la sélection des directions pour les recherches futures » (Ittner et Larcker, 2002: 787). Ensuite, pour évaluer l'état de développement des pratiques de CG en Roumanie et proposer des directions de recherche, nous réalisons une analyse d'offres d'emploi dans ce domaine. L'analyse d'offres d'emploi a déjà constitué le support d'autres recherches menées dans le CG (Nobre, 1998 ; Bollecker, 2000), car elles « correspondent à une sorte de dévoilement des pratiques dans les organisations » (Bollecker, 2000: 7).

## **1. LES RECHERCHES EN CONTRÔLE DE GESTION DANS LES ÉCONOMIES EN TRANSITION**

Les études menées sur les outils de CG dans les pays en transition sont moins nombreuses que les études menées dans les pays de l'Europe Occidentale et de l'Amérique du Nord (Nobre et Riskal, 2003; Rejc, 2005). Moilanen (2006) explique cette situation par la préférence des chercheurs pour le perfectionnement de la comptabilité financière, encore que Haldma et Lääts (2002) considèrent la réforme de la comptabilité financière comme un pré-requis pour le développement du CG en Estonie. Conformément à Taylor et Osipenkova (2003 cités par Moilanen, 2006) les obstacles majeurs pour le développement du CG en Russie sont la domination de la fiscalité et les pratiques inadéquates de comptabilité financière. Szychta (2002) identifie aussi (en Pologne) les changements des normes comptables comme un facteur de contingence pour le CG.

Szychta (2002) et Haldma et Lääts (2002) élargissent le champ des influences sur le CG avec des facteurs tels que la concurrence, la privatisation des entreprises, l'afflux de capital étranger et les nouvelles technologies de l'information. En ce qui concerne l'évolution des pratiques de CG en Estonie, Haldma et Lääts (2002) identifient deux facteurs majeurs de contingence pour celles-ci : les traditions et les connaissances provenant de l'économie de type centralisé et la nécessité de résoudre rapidement les problèmes de la gestion journalière. Vámosi (2003: 207) considère aussi que « souvent, le management des entreprises en transition fait un mouvement continu pour mettre en équilibre l'histoire et l'inertie d'une part, et les demandes de changement imposées par le marché d'une autre part ».

Pendant la dernière décennie, seulement quelques recherches ont été menées en CG dans les économies en transition de l'Europe Centrale et Orientale<sup>1</sup> (Szychta, 2002; Haldma et Lääts, 2002; Nobre et Riskal, 2003; Vámosi, 2003; Rejc, 2005; Moilanen, 2006). Une véritable revue de la littérature nécessiterait la sélection des travaux auprès d'une source avérée (une ou plusieurs revues reconnues), en utilisant des critères de sélection basés principalement sur la qualité des ceux-ci; pourtant, étant donné le nombre réduit d'études comparables menées, nous avons été obligés de retenir les études les plus référenciées dans la littérature, publiées dans des journaux internationaux reconnus ou présentées lors des conférences et congrès internationaux de prestige.

La rareté de ce type de recherches est reconnue déjà par plusieurs auteurs. Haldma et Lääts (2002) ont tenté de réaliser une revue de la littérature portant sur les RCG menées dans les pays en transition de l'Europe Centrale et Orientale en utilisant les travaux publiés dans le *Management Accounting Research* et dans l'*European Accounting Review*, ainsi que les présentations aux Congrès Annuels de l'*European Accounting Association*. Les deux auteurs ont abouti à la conclusion que dans ces pays le CG se trouvait encore à ses débuts. Bhimani (2002) réalise une revue des études en CG réalisées par les Européens et publiées dans l'*European Accounting Review*; aucune des études citées traite la situation d'un pays ex-communiste en transition. Une autre revue de la littérature sur de telles études a été menée par Rejc (2005), ayant pour objectif de comparer les pratiques de mesure des performances dans les pays en transition avec celles utilisées dans les pays de l'Europe Occidentale et de l'Amérique de Nord. L'auteur souligne l'absence des études substantielles dans les économies en transition et l'importance des comparaisons internationales pour analyser l'impact des facteurs culturels.

### **1.1 Paradigmes de recherche en contrôle de gestion**

Pour mener des recherches en CG « il est indispensable de comprendre les relations entre les modes spécifiques utilisés pour dégager les théories et de faire de la recherche et la façon de voir le monde reflété par ceux-ci » (Morgan, 1980: 606). Par conséquent, le chercheur doit exposer dans ses travaux sa façon de percevoir la réalité sociale et les interactions entre l'individu et l'environnement. Ainsi, c'est conformément à ces prémisses que le chercheur formulerait ses hypothèses et y associerait des méthodes de recherche appropriées. C'est la raison pour laquelle nous allons examiner dans une première partie de ce paragraphe les différentes approches de faire de la RCG; ensuite, nous allons analyser les recherches menées dans le CG dans d'autres pays en transition.

Burrell et Morgan (1979 cités par Morgan, 1980 et Chua, 1986) ont élaboré un cadre d'analyse pour les théories en sciences sociales. Bien que dans la littérature il existe des critiques de ce cadre d'analyse, celui-ci est largement accepté et utilisé par les chercheurs et influence une grande partie de la littérature de gestion et de sociologie (Lowe, 2001). Conformément à ce cadre,

---

<sup>1</sup> Plusieurs papiers analysent la situation du CG dans d'autres pays en transition, tels que la Chine (Lin et Yu, 2002) ou le Singapour (Williams et Seaman, 2002). Toutefois, notre article fait seulement référence aux recherches menées dans les pays de notre région géographique (l'Europe Centrale et Orientale).

le chercheur doit se positionner dans plusieurs domaines : la nature de la réalité (création artificielle ou réalité tangible et observable), la forme des connaissances et la façon dont elles sont transmises (positivisme et anti-positivisme), la relation entre l'individu et l'environnement (déterminisme ou volontarisme) et les méthodes de recherche (des méthodes nomothétiques ou des méthodes idéographiques).

Le paradigme fonctionnaliste semble dominer les travaux de recherche en comptabilité et en finances (Nobre, 1999 ; Ryan *et al.*, 1992, 2002, cités par Berry et Otley, 2004 : 232), étant influencé par l'objectivisme quant à la nature de la science et de la régulation quant à la nature de la société. Une des théories les plus utilisées pour faire de la RCG est la théorie de la contingence qui « est principalement une approche théorique sur le comportement organisationnel qui souligne comment les facteurs de contingence (environnement, taille, technologie etc.) ont influencé la conception et le fonctionnement des organisations (Covaleski *et al.*, 1996 : 3).

Le paradigme interprétatif est fondé sur le jugement que le monde social n'existe pas en dehors des expériences subjectives et intersubjectives des individus (Morgan, 1980). Cette approche de recherche a peut-être été la plus développée lors de la théorie institutionnelle (Covaleski *et al.*, 1996).

Chua (1986) et Covaleski *et al.* (1996), qui ont étudié et ont enrichi le cadre de Morgan, ont décrit un troisième paradigme dénommé critique, fondé sur la prémisse que chaque état d'existence est influencé par des potentialités historiques et que le détail existe que dans et à travers la totalité des relations dont il fait partie. Les méthodes de recherche recommandées sont censées exclure tout appel à la modélisation mathématique ou statistique des situations, étant préférée l'étude de cas dans une approche historique. D'autres auteurs qui font des recherches sur les paradigmes, identifient d'autres catégories ; par exemple, Puxty (1993 cité par Bhimani, 2002 : 103) identifie les approches suivantes dans les travaux de RCG : traditionnelle/systémique, interactionniste, radicale/critique et post-structuraliste. A son tour, Bhimani (2002) classifie les recherches en CG menées par les européens en quatre catégories : le paradigme « traditionnel », le paradigme « interprétatif » ou « interactionniste », le paradigme « critique » et le paradigme « post-moderniste ».

L'enracinement du chercheur actuel dans des méthodologies rigoureuses de recherche est d'autant plus important en Roumanie, où le caractère scientifique des travaux est affecté dans une mesure importante par des insuffisances d'ordre méthodologique. Nous allons considérer tout au long de notre article les différentes approches possibles pour mener des recherches en contrôle de gestion. Des opportunités de recherches futures seront identifiées sous les principaux paradigmes de recherche évoqués.

## 1.2 Une revue de la littérature des études menées dans les économies en transition

Nous allons analyser par la suite cinq études empiriques menées dans plusieurs pays en transition et en utilisant différentes méthodologies de recherche. L'intérêt a été porté aux questions de recherche, aux méthodologies de recherche et aux théories sous-jacentes utilisées.

Szychta (2002) analyse les pratiques de calcul des coûts auprès de 60 entreprises polonaises en utilisant les questionnaires et les entretiens comme méthodes de recherche. L'étude a visé la vérification d'un nombre d'hypothèses parmi lesquelles l'hypothèse conformément à laquelle la modification des systèmes de coûts et l'implémentation des techniques de comptabilité de gestion dans les entreprises polonaises sont influencées par des nombreux facteurs. L'auteur identifie l'intensification de la concurrence et le changement dans la structure de propriété des entreprises en tant que les facteurs de contingence les plus importants. 78% des entreprises analysées ont changé le système de calcul des coûts après 1990 et 80% établissent des budgets annuels. Les entreprises polonaises ont adopté à partir de 1990 des nouvelles techniques de CG et les grandes entreprises utilisent des pratiques plus avancées que les petites entreprises. La théorie sous-jacente est la théorie de la contingence et l'auteur identifie huit facteurs de contingence qui ont provoqué le changement des pratiques de CG : les changements dans la législation comptable, l'augmentation de la concurrence, les changements dans l'économie internationale, les changements de propriétaires des entreprises, le développement de la bourse, l'apparition des nouvelles entreprises à capital étranger, les nouvelles technologies de l'information et l'acquisition des connaissances par les managers.

Haldma et Lääts (2002) étudient les changements des pratiques de CG dans 62 entreprises estoniennes en utilisant une enquête postale. Les auteurs constatent que 74% des entreprises ont changé le système de calcul des coûts et que les entreprises utilisent des budgets ou des indicateurs de mesure de la performance. Toutefois, d'autres conclusions sont que la majorité des entreprises utilisent des systèmes inadéquats de calcul des coûts, de budgétisation ou même de reporting. Cette étude utilise aussi la théorie de la contingence et adopte la vision que « les caractéristiques spécifiques pour un système comptable sont dépendantes des circonstances de l'entreprise » (p. 383). Les facteurs de contingence identifiés sont des facteurs externes tels que l'environnement économique et comptable et des facteurs internes tels que les aspects organisationnels, la technologie ou la stratégie.

Vámosi (2003) mène une étude de cas dans une manière exploratoire pour décrire un processus turbulent, c'est-à-dire la privatisation d'une grande entreprise hongroise. L'auteur analyse les aspects du CG traitant le sujet du changement, et il analyse deux pratiques de CG : (1) le système de calcul des coûts ; cette pratique a été utilisée aussi bien avant qu'après la privatisation et elle représente donc l'élément stabilisateur du processus ; toutefois, au cours de ce processus, le système de calcul des coûts a évolué d'un instrument à but informatif (pour la planification socialiste) vers un vrai instrument de gestion ; et (2) la gestion de la trésorerie – une nouvelle technique adaptée aux besoins de l'économie de marché. La pratique du CG dans cette entreprise « peut être appréciée comme une pratique sociale et institutionnelle pour construire le

nouveau domaine financier et économique » (Vámosi, 2003: 207). L'auteur utilise une perspective institutionnelle pour accentuer la dimension sociale du CG « qui n'est pas strictement un système technique, objectif et institutionnel, mais un système ayant des logiques et rationalités intrinsèques et spécifiques, qui aboutissent dans des pratiques techniques et sociales » (p. 196).

Nobre et Riskal (2003) analysent l'évolution du CG dans 16 grandes entreprises russes. La méthode utilisée est celle des entretiens réalisés en face-à-face pour apprécier le degré de changement des pratiques de CG. Les auteurs concluent qu'il y a peu d'entreprises qui ont subi des changements quant aux techniques de CG (à voir deux entreprises qui ont subi un changement important et deux entreprises qui ont subi un changement modéré) ; dans leur majorité (12 entreprises), les entreprises étudiées ont subi peu de changements des pratiques de CG. En ce qui concerne la théorie sous-jacente, même si les auteurs fondent leur étude sur la théorie de la contingence, ils n'offrent pas des explications précises relatives aux facteurs de contingence.

Moilanen (2006) étudie le transfert des connaissances de CG dans le cas d'une entreprise multinationale qui entre sur le marché de l'ancienne Union Soviétique pour explorer les opportunités offertes par un tel marché. Pour conduire l'étude de cas, l'auteur utilise une recherche qualitative avec des entretiens semi structurés pour étudier la structure organisationnelle et son impact sur la communication, l'emploi du Balanced Scorecard dans la communication de la stratégie, ainsi que les barrières de langue et la pensée nationaliste. L'auteur conclut que la gestion efficace du transfert des connaissances et l'apprentissage ancré dans les conditions locales représentent les facteurs de succès pour commencer des activités dans les économies en transition. L'auteur utilise une vision basée sur les connaissances ; l'approche ontologique prise est plutôt réaliste, alors que la vision épistémologique est plutôt anti-positiviste.

Pour chacune des cinq études analysées, nous avons porté un intérêt spécial aux questions de recherche adressées, aux méthodes de recherche et aux théories sous-jacentes utilisées. Ces éléments peuvent être synthétisés de la manière suivante :

Tableau 1 – Études empiriques – revue de la littérature

Étude	Questions de recherche	Méthodes de recherche	Théorie sous-jacente
Szychta (2002)	Identifier les facteurs qui ont déterminé les changements des systèmes de CG en Pologne	Questionnaires et entretiens dans 60 entreprises polonaises	La théorie de la contingence – huit facteurs de contingence ont été identifiés
Haldma et Lääts (2002)	Analyser le développement des pratiques de CG dans les entreprises estoniennes	Enquête postale en 62 entreprises	La théorie de la contingence – des facteurs internes et externes de contingence ont été identifiés
Vàmosi (2003)	Examiner le changement du système de contrôle pendant un processus de transition	Étude de cas chez BCW (une grande entreprise hongroise)	Perspective institutionnelle - accent mis sur la dimension sociale du CG
Nobre et Riskal (2003)	Analyser l'évolution du CG dans les entreprises russes suite aux changements économiques radicaux subis	Entretiens dans 16 grandes entreprises russes	La théorie de la contingence
Moilanen (2006)	Examiner le transfert des connaissances de CG dans une entreprise multinationale qui entre sur un marché en transition	Étude de cas ; une recherche qualitative avec des entretiens semi structurés	Vision basée sur les connaissances

En conclusion, trois (Szychta, 2002; Haldma et Lääts, 2002; Nobre et Riskal, 2003) des cinq études analysées sont menées sous le paradigme fonctionnaliste, dans une approche hypothetico – déductive et en utilisant la théorie de la contingence. On peut apprécier que ces études produisent avec objectivité des résultats généralisables sur l'état des pratiques de CG dans quelques pays en transition. Néanmoins, ces recherches sont statiques, descriptives et limitées lorsqu'elles réduisent le CG à quelques lois générales.

Les deux autres études (Vàmosi, 2003 et Moilanen, 2006) sont des études de cas menées sous le paradigme interprétatif, étant orientées vers le comportement des acteurs pour comprendre le phénomène comptable.

## 2. UN ESSAI D'IDENTIFICATION DES PRATIQUES DE CONTRÔLE DE GESTION EN ROUMANIE

Nous considérons que pour identifier des opportunités de recherche en CG en Roumanie il faut disposer d'un minimum d'informations sur l'état de développement des pratiques car « C'est difficile d'imaginer comment pourrions-nous faire avancer les recherches d'un domaine si pratique que le CG sans examiner en détail l'état des pratiques existantes » (Ittner et Larcker, 2002 : 788).

Pour pouvoir analyser l'état de développement des pratiques de CG en Roumanie, nous avons analysé les annonces d'offres d'emploi proposées dans ce domaine par des entreprises présentes en Roumanie. Pour accéder à la réalité les chercheurs ont à leur disposition plusieurs méthodes de fiabilité différente, mais aucune d'entre elles n'offre 100 % de certitude de correspondance avec la réalité. De telles méthodes sont d'habitude les questionnaires et les



entretiens (voir Szychta, 2002 ; Haldma et Lääts, 2002; Nobre et Riskal, 2003), qui sont fondées sur l'hypothèse que les sujets interviewés indiquent correctement les pratiques utilisées dans leurs entreprises respectives. Une autre méthode (retenue dans cette étude) permettant d'accéder à la réalité est l'analyse d'offres d'emploi qui a déjà constitué le support des recherches menées en CG en France (voir Nobre, 1998 ou Bollecker, 2000). Cette méthode est fondée sur l'hypothèse que les annonces indiquent dans une mesure adéquate les pratiques en place dans les entreprises qui les publient. Deux limites d'ordre méthodologique doivent être pourtant soulignées dès le début : la taille modeste de l'échantillon (48 annonces retenues) à notre disposition et le recours à une information unique pour décrire des pratiques organisationnelles.

En ce qui concerne la méthodologie de collecte de données, les sites Internet d'offres d'emploi les plus utilisés de Roumanie ont été consultés du 25 novembre au 10 décembre 2006. Dans un premier temps, plus de 1 000 annonces d'offres d'emploi référencées dans les domaines de la comptabilité et des finances ont été consultées. Les responsabilités requises pour exercer les emplois présentés dans ces annonces ont été en suite analysées pour identifier les postes liés au CG. Suite à cette analyse, 48 annonces dans le domaine de la comptabilité et du contrôle de gestion ont été retenues. Enfin, les 48 annonces d'offre sélectionnées ont été analysées pour identifier les principales responsabilités requises pour les postes respectifs.

Quelques remarques sur la nature des postes analysés suivent :

- ceux que l'on dit exercer des fonctions de CG en Roumanie ont une variété d'intitulés de poste : contrôleur, contrôleur de gestion, manager financier, comptable de gestion, analyste de coûts, ou bien analyste financier ;
- il existe une grande variété de postes de CG en Roumanie ; les différences se placent aussi bien au niveau de la complexité du poste qu'au niveau des responsabilités requises ;
- dans la plupart des cas (60%), l'intitulé de celui qui exerce cette fonction implique le mot « contrôle », soit dans la version anglaise de « *controller* », soit dans la version française de « contrôleur » ;
- un tiers des postes analysés implique le mot « financier », dans l'intitulé de « *financial controller* », celui de « *financial analyst* » ou celui de « *financial manager* » ; cette situation est cohérente avec l'évolution constatée au niveau de la profession comptable vers une utilisation de plus en plus accrue du terme « finances » au lieu de celui de « comptabilité » (Xydias-Lobo *et al.*, 2004).

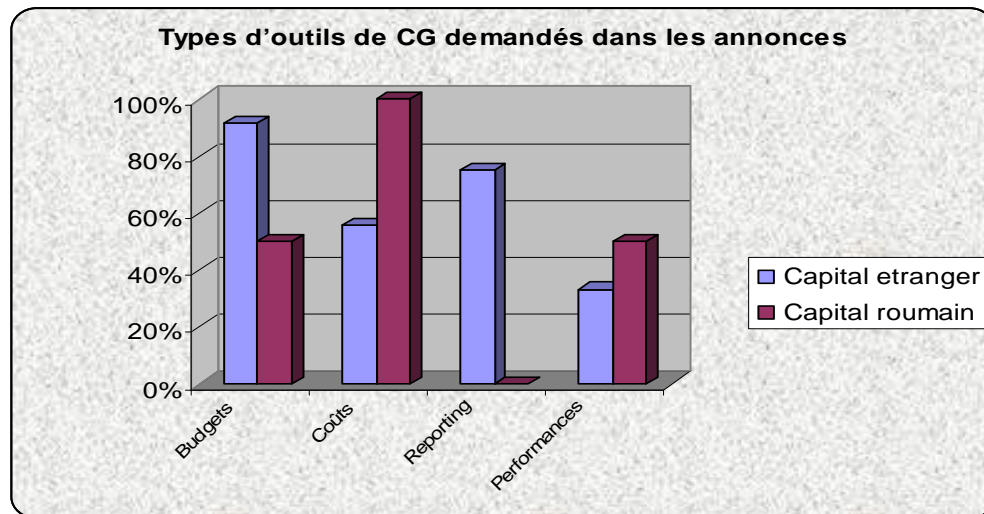
En ce qui concerne les outils de CG utilisés, nous pouvons dire que :

- dans les annonces analysées, on retrouve des références aux outils tels que les coûts standard, les coûts complets, les budgets, les indicateurs et les rapports pour mesurer la performance, le benchmarking, ou bien les centres de responsabilité ;
- la grande majorité des annonces font référence au système budgétaire (80% des annonces), au système de calcul des coûts (67%) et aux rapports d'analyse (57% des annonces) ;
- dans (seulement) 37% des cas, les personnes exerçant les postes doivent mesurer la performance et seulement dans 10% des postes les informations offertes par ces personnes doivent être utiles à la prise de décisions ;

- dans la moitié des cas, les personnes embauchées dans ces postes doivent remplir une tâche de reporting financier vers le groupe ou le quartier général.

Notre analyse a permis l'identification de deux types d'entreprises : à capital roumain (12 annonces) et à capital étranger (sociétés multinationales ou à capital étranger actionnant en Roumanie) (36 annonces). Nous avons par la suite identifié les outils requis par chaque type d'entreprise :

Graphique 1



- 85% des postes analysés pour lesquels les compétences liées au système budgétaire sont requises relèvent des entreprises dont le capital est étranger ;

- les sociétés à capital étranger utilisent plutôt des outils pour assurer l'intégration et la coordination entre les acteurs (en cohérence avec Mintzberg, 1982 ; Lawrence et Lorsch, 1967 ou Kalika, 1995 cités par Bollecker, 2000 : 6). Les instruments les plus utilisés sont les budgets, les procédures et le système de reporting, phénomène expliqué selon la théorie de la contingence par l'accroissement de la taille des organisations ;

- les sociétés à capital roumain utilisent les outils plutôt pour la prise de décision (deux tiers des entreprises à capital roumain requièrent les rapports donnés servent à la prise et à la justification de décisions du management). Ces chiffres confirment les résultats des études menées dans d'autres pays en transition qui identifient la nature du capital en tant que facteur de contingence du système du CG ;

- dans les sociétés roumaines on retrouve des fonctions contrastées : il y a des postes de « suivi des stocks, d'enregistrement d'opérations d'entrée et de sortie dans les comptes de la comptabilité de gestion et de la prise de l'inventaire et établissement des procédures conformes à la législation fiscale », mais aussi des postes qui requièrent « le pilotage des coûts, des plans d'actions et des rapports pour la prise de décisions ». On retrouve ainsi les facteurs identifiés par Haldma et Lääts (2002) : les traditions et les connaissances ayant leur origine dans l'économie de type centralisé et la nécessité de résoudre rapidement les problèmes de la gestion journalière, par des exemples ou l'une approche ou l'autre a gagné du terrain.

Bouquin (1996) a défini le champ d'action du contrôleur de gestion comme « un ensemble de processus qui visent à orienter les comportements des acteurs pour interconnecter la stratégie et le quotidien à travers une modélisation des relations entre les diverses catégories de ressources réunies et consommées et les finalités qu'elles permettent d'atteindre » (Bouquin, 1996, p. 98). Il s'agit ainsi d'une représentation idéale de la fonction qui, dans la réalité, est souvent dégradée. Les références faites aux trois fonctions apparaissent dans seulement quelques annonces ce qui peut paraître insuffisant pour classer tous les postes par rapport au rôle accompli.

Toutefois, en analysant les annonces retenues, on observe que :

- les instruments d'orientation d'actions et de comportements des acteurs sont essentiellement représentés par les budgets et sont utilisés surtout par les filiales ou les sociétés à capital étranger (exemples d'offres qui requièrent ce type d'outils faisant référence à la « coordination des actions par le système de planification » ou demandant d'« identifier les primes des salariés par rapport à la réalisation des objectifs ») ;
- la modélisation des relations entre les ressources et les finalités vise l'aide à la prise de décision. Cette fonction est réalisée par le système de calcul des coûts et par les indicateurs de performance (quelques exemples de telles annonces requièrent de « proposer des indicateurs pour mesurer la performance », d'« évaluer les ressources et l'efficacité de leur utilisation », de « s'assurer que les ressources sont consommées en cohérence avec les objectifs » ou bien de « rapporter les impacts des coûts sur les opérations de l'entreprise ») ;
- l'interconnexion de la stratégie et du quotidien – de telles annonces requièrent de « préparer des rapports pour analyser les tendances des charges et des produits par rapport à la stratégie et aux objectifs de l'entreprise », de « soutenir l'innovation dans l'organisation », d'« aménager la stratégie de contrôle de gestion en liaison avec la stratégie de l'entreprise », ou de « fournir des informations pertinentes pour la formulation de la stratégie ».

A la base de cette analyse de début, quelques hypothèses concernant la pratique du CG en Roumanie peuvent être proposées :

- le CG se trouve en Roumanie en un stade d'hybridation (avec d'autres fonctions et surtout avec les finances) et transformation ;
- le CG est lié aux finances, à la comptabilité financière, à l'analyse financière et même aux tâches opérationnelles ;
- le CG exercé en Roumanie contient des techniques variées telles que les coûts, les budgets, l'analyse des risques, le reporting, la mesure des performances, qui sont utilisées de différentes manières dans les entreprises ;
- il existe des entreprises où le CG est orienté vers la stratégie, même s'il existe encore une forte composante opérationnelle dans les postes de CG exercés en Roumanie, concernant notamment la gestion des stocks ou le suivi des écarts ;
- mêmes si ceux qui pratiquent le CG en Roumanie ont des intitulés divers, le titre de celui qui exerce le CG ne représente pas une indication du degré de complexité de cette fonction dans l'entreprise ;

- les outils de CG remplissent, à la fois, la fonction d'orientation des comportements des acteurs, la fonction d'interconnecter la stratégie et le quotidien et la fonction de modélisation des relations entre les ressources et les finalités.

Les hypothèses que nous venons de proposer pourraient être développées davantage lors de recherches futures. Elles ne sont ni exhaustives ni les meilleures hypothèses possibles, pouvant être analysées par les chercheurs pour les rejeter ou les valider, dans cet état même ou dans une version améliorée.

### **3. DES PROPOSITIONS DE RECHERCHE**

Même si le CG a suscité beaucoup d'intérêt dans les économies développées, et même dans les pays Européens<sup>2</sup>, celui-ci est à ces débuts dans les pays en transition de l'Europe Centrale et Orientale (Haldma et Lääts, 2002). En ce qui concerne la RCG dans ces pays, l'insuffisance d'études empiriques menées sur les divers aspects du CG peut être le résultat de la complexité des sujets à traiter, de la pression ressentie par les chercheurs pour publier, des problèmes d'accès aux informations de qualité, du manque de ressources nécessaires, ou de l'intérêt réduit des chercheurs pour ce thème lors des problèmes complexes posés par la comptabilité financière dans cette période (Moilanen, 2006). Nous sentons qu'en Roumanie le domaine de la comptabilité et du contrôle de gestion a été négligé pendant ces quinze dernières années de reforme continue de la comptabilité financière.

De même, en examinant l'état des recherches conduites dans d'autres pays de l'Europe Centrale et Orientale (plus précisément en Pologne, en Russie, en Estonie ou en Hongrie), nous considérons que la RCG en Roumanie n'est guère développée que dans ces pays. D'après nous, ce retard est lié principalement aux transformations et à l'intérêt excessif des chercheurs et du milieu comptable roumain pour l'évolution de la comptabilité financière. Des chercheurs intéressés pourront aussi vérifier le degré de vérité de cette proposition pour faire avancer les recherches en CG en Roumanie.

Notre essai d'identification des pratiques existantes et des rôles du CG en Roumanie montre que tous les paradigmes pourraient être utilisés pour mener des recherches dans ce domaine dans notre pays. Différents aspects pourraient être abordés de différentes manières, sous un paradigme approprié et en choisissant une méthodologie spécifique.

Par exemple, des recherches peuvent être menées en Roumanie dans une approche fonctionnaliste. La grande majorité des travaux de RCG peut être classifiée en « *mainstream* » (cf. Chua, 1986), « traditionnelle » (cf. Covaeski *et al.* 1996), ou « systémique » (cf. Puxty, 1993 cité par Bhimani, 2002 : 103) et donc les chercheurs peuvent envisager cette voie prometteuse.

---

<sup>2</sup> Le contrôle de gestion est devenu un champ de recherche reconnu et accepté par les institutions Européennes engagées dans la recherche en comptabilité (Bhimani, 2002 : 100).

Ces approches traditionnelles sont normatives dans la mesure où elles essaient d'expliquer comment les pratiques de CG doivent être, comment les systèmes de CG doivent être conçus ou bien ce qu'est le CG (*idem*).

Ces études peuvent être conduites en Roumanie pour analyser à grande échelle (telle que les industries ou les secteurs) l'existence (au cas ou) et la nature des différentes techniques de CG utilisées, moyennant les questionnaire ou bien des enquêtes postales. Ce type de recherches a pour objectif de décrire comment les techniques de CG fonctionnent ou le niveau d'utilisation dans des milieux spécifiques (en termes d'implémentation, d'utilisation ou de variables requises) (sont donc observationnelles par nature) (cf. Bhimani, 2002 : 104). Nous croyons fortement à la nécessité de conduire ce type de recherches dans cette période en Roumaine pour fonder la RCG dans notre pays sur des bases saines.

De même, les dirigeants des entreprises pourraient bénéficier d'une telle recherche pour identifier des instruments de CG qui pourraient être utilisés dans leurs entreprises, ou pour déceler de possibles anomalies dans le fonctionnement des instruments déjà utilisés dans leurs entreprises. De la même façon, ces études peuvent découler dans l'établissement des modèles ou dans l'identification des caractéristiques pour le choix ou le rejet de certains instruments de CG, ou dans l'établissement de bonnes pratiques de CG en Roumanie. Ce type de recherches traditionnelles a pour objectif d'expliquer comment le CG devrait être (ces recherches sont donc normatives par nature) (cf. Bhimani, 2002 : 104).

Ce type de recherches peut être employé également dans le but d'identifier (au cas ou) les facteurs spécifiques d'influence sur la pratique du CG en Roumanie, en essayant de répondre aux questions telles que : est-ce que le développement de la comptabilité financière est un requis pour le développement de la comptabilité et le contrôle de gestion en Roumanie, tel que dans d'autres pays en transition ? est-ce que l'adhésion de la Roumanie à l'Union Européenne a des conséquences directes ou indirectes sur le développement du CG dans notre pays ? et réciproquement, est-ce que les ajustements du système de CG des entreprises roumaines aident celles-ci à mieux s'adapter aux besoins d'une économie de marché ? est-ce que les pratiques de CG des entreprises de l'Union Européenne sont différentes des pratiques employées par les entreprises roumaines ? ou bien est-ce que les entreprises roumaines pourront faire face à la concurrence des entreprises européennes (probablement mieux adaptées en termes d'outils de CG ?) après l'adhésion de la Roumanie à l'Union Européenne ? est-ce que les entreprises roumaines ressentent le besoin d'adapter leurs instruments de CG face à cette adhésion ou non ? comment utiliser les outils de CG dans les filiales roumaines des multinationales pour une meilleure adaptation de celles-ci aux réalités d'une concurrence accrue dans certains domaines et de l'économie de marché ? Ce type de recherches aura pour but d'expliquer le CG en termes d'utilisation des techniques de CG pour atteindre des objectifs spécifiques (ces recherches sont donc instrumentalistes par nature) (cf. Bhimani, 2002 : 104).

Des recherches menées dans l'approche traditionnelle (donc observationnelles) ou bien post-moderniste pourront en suite être menées conjointement par des chercheurs de différents

pays. Par exemple, une étude comparative (observationnelle) sur la nature de mêmes pratiques de CG peut être menée pour comparer les situations de deux ou plusieurs pays de la même région (l'Europe Centrale et Orientale – par exemple la Roumanie et la Pologne). Ce même type de recherches pourrait être mené dans une approche post-moderniste pour comparer la situation de deux pays relevant de deux régions différentes, comme par exemple la Roumanie et un pays de l'Europe Occidentale.

Des études plus approfondies peuvent être menées dans une approche interprétative pour fournir aux chercheurs mais aussi aux dirigeants, des informations clés sur leurs entreprises, lors de recherches conduites au sein de celles-ci. Les chercheurs doivent concentrer tous leurs efforts pour aider les entreprises qu'ils étudient par un ajustement des recherches aux besoins spécifiques identifiés. Par exemple, ils pourront analyser les défis et les opportunités de la mise en place d'un PGI (Progiciel de Gestion Intégré) ou de la mise en place ou des ajustements d'un système de prix de cession interne aux nouveaux besoins identifiés. Plus que ça, des études cliniques peuvent être conduites pour aider les entreprises à mieux faire face aux situations difficiles.

Les chercheurs pourront ainsi rassembler des informations pertinentes et utiles relatives à l'emploi des instruments de CG qu'ils enseignent. Ces mêmes informations seront utiles aussi aux étudiants, puisque ils recevront ainsi des connaissances qui tiennent de la nature pratique des instruments et pas seulement des concepts théoriques appris.

La voie post-moderniste de recherche pourrait être aussi envisagée par les chercheurs. Ces recherches ont pour but essentiel d'analyser pourquoi les pratiques de CG existent en tant que tel (Miller, 1998 cité par Bhimani, 2002 : 105). Par exemple, des chercheurs peuvent mener des études historiques dans des anciennes entreprises de Roumanie pour étudier les racines des instruments de CG utilisés (conditions environnementales, influences de l'économie socialiste ou bien des nécessités objectives). Les études historiques sont en vogue actuellement en particulier en Europe, et les chercheurs roumains peuvent s'inscrire dans ce courant car la Roumanie avait avant la période communiste des grandes entreprises de production industrielle (telles que par exemple les usines Malaxa dans la fabrication de locomotives<sup>3</sup>, d'automobiles ou de tubes en acier, ou le groupe Titan-Nădrag-Călan qui incluait les usines Ferdinandsberg, Nădrag, Călan et Laminorul Galați). Les (éventuelles) archives de ces usines pourront être étudiées pour discerner les particularités des outils de CG utilisés dans ces entreprises ou pour découvrir des témoignages d'un transfert des pratiques occidentales vers les manufactures de Roumanie. Des questions de recherche peuvent aussi adresser les évolutions des pratiques de CG des entreprises d'état roumaines pendant la période socialiste : est-ce que les entreprises roumaines ont subi les mêmes changements que les entreprises d'autres pays communistes de la région ou est-ce qu'il y a des particularités à déceler en Roumanie ? est-ce que les éventuels outils de CG (tels que le calcul des coûts ou la gestion prévisionnelle/budgétaire) utilisés dans ces entreprises ont eu une justification économique ou étaient-ils tout simplement une formalité ?

---

<sup>3</sup> Il est intéressant de noter que conformément aux historiens roumains, la locomotive Malaxa série 151.000 de conception roumaine était la plus puissante de l'Europe ; pratiquement, dès 1930 la Roumanie n'a plus importé des locomotives du tout, en se basant sur la production des usines Malaxa.

## CONCLUSION

Cette communication s'est proposée l'identification de quelques directions pour faire de la RCG en Roumanie. Pour atteindre cet objectif, nous avons mené une revue de la littérature des recherches réalisées dans d'autres pays de l'Europe Centrale et Orientale, pour évaluer l'état de la RCG en Roumanie vis-à-vis des recherches menées dans d'autres pays en transition. Nous avons étudié et brièvement présenté les paradigmes les plus utilisés pour faire de la recherche dans ce domaine et, ensuite, nous avons analysé 48 annonces d'offres d'emploi en CG en Roumanie pour pouvoir proposer quelques hypothèses sur l'état actuel de développement de cette fonction dans notre pays. Enfin, nous avons identifié quelques voies pour faire de la RCG sous les différents paradigmes présentés. Les principales limitations de notre recherche portent principalement sur la rareté des études antérieures menées dans des conditions similaires et sur la qualité discutable des annonces d'offres d'emploi à notre disposition.

## RÉFÉRENCES BIBLIOGRAPHIQUES

- Atkinson A.A., Balakrishnan R., Booth P., Cote J.M., Groot T., Malmi T., Roberts H., Uliana E., Wu A. (1997) "New directions in management accounting research", *Journal of Management Accounting Research*, vol. 9, pp. 79-108
- Berry A.J., Otley D.T. (2004) "Case-Based Research in Accounting", dans Humphrey C. et Lee B. (ed.), *The real life guide to accounting research*, Pays Bas: Elsevier
- Bhimani A. (2002) "European management accounting research: traditions in the making", *The European Accounting Review*, vol. 11, pp: 99-117
- Bollecker M. (2000) "Contrôleur de gestion : une profession à dimension relationnelle?", 21<sup>e</sup> Congrès de l'Association Française de Comptabilité, Angers, France
- Bouquin H. (1996) "Pourquoi le contrôle de gestion existe-t-il encore ?", *Gestion*, vol. 21, pp : 97-103
- Burns J., Vaivio J. (2001) "Management accounting change", *Management Accounting Research*, vol. 12, pp. 389-402
- Chua W.F. (1986) "Radical developments in accounting thought", *The Accounting Review*, vol. LXI, no. 4, pp. 601-632
- Covaleski M.A., Dirsmith M.W., Samuel S. (1996) „Managerial accounting research: the contributions of organizational and sociological theories", *Journal of Management Accounting Research*, vol. 8, pp. 1- 44
- Ferreira L.D., Merchant K.A. (1992) "Field Research in Management Accounting and Control: A review and Evaluation", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, vol. 5, no. 4, pp. 3-34
- Foster G., Young S.M. (1997) "Frontiers of management accounting research", *Journal of Management Accounting Research*, vol. 9, pp. 63- 77
- Haldma T., Lääts K. (2002) "Influencing contingencies on management accounting practices in Estonian manufacturing companies", *Management Accounting Research*, vol. 9, pp. 379-400
- Ittner C.D., Larcker D.F. (2002) "Empirical managerial accounting research: are we just describing management consulting practice?", *The European Accounting Review*, vol. 11, no. 4, pp. 787 – 794
- Lin Z.J., Yu Z. (2002) "Responsibility cost control system in China: a case of management accounting application", *Management Accounting Research*, vol. 13, pp. 447-467
- Lowe A. (2001) "Methodology, Method and Meaning in Field Research: Intensive versus Extensive Research Styles in Management Accounting", working paper series, no. 71, The University of Waikato

- Moilanen S. (2006) "Knowledge translation in management accounting and control: a case study of a multinational firm in transitional economies", SSRN working paper series, available at <http://ssrn.com/abstract=798865>
- Morgan G. (1980) "Paradigms, metaphors, and puzzle solving in organization theory", *Administrative Science Quarterly*, vol. 25, no. 4, pp. 605-622
- Nobre T. (1998) "L'évolution du contrôle de gestion. Analyse à partir de l'étude des offres d'emplois", 19<sup>e</sup> Congrès de l'Association Française de Comptabilité, France, pp : 741-753
- Nobre T. (1999) "Des méthodologies de recherche pour repenser le contrôle de gestion", dans Dupuy, Y. (ed.), *Faire de recherche en contrôle de gestion ?*, Paris: Vuibert
- Nobre T., Riskal D. (2003) "L'évolution des pratiques de contrôle de gestion dans les entreprises russes après 1992", 24<sup>e</sup> Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité, Louvain, France
- Rejc A. (2005) "Performance measurement in Central and Eastern Europe, Western Europe, and North America: a comparison of research and company practices", 2<sup>nd</sup> AIMA World Conference on Management Accounting Research, Monterey Peninsula, Northern California, USA
- Szychta A. (2002) "The scope of application of management accounting methods in Polish enterprises", *Management Accounting Research*, vol. 13, pp: 401-418
- Vámosi T. (2003) "The role of management accounting in a company in transition from command to market economy", *Journal of Small Business and Enterprise Development*, vol. 10, nr. 2, pp. 194 – 209
- Williams J.J., Seaman A.E. (2002) "Management accounting systems change and departmental performance: the influence of managerial information and task uncertainty", *Management Accounting Research*, vol. 13, pp. 419-445
- Xydias-Lobo M.; Tilt C.; Forsaith D. (2004) "The Future of Management Accounting", *The Journal of Applied Management Accounting Research*, vol. 2, nr. 1, pp. 55-70